



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial de Fazenda
Secretaria do Tesouro Nacional
Subsecretaria de Contabilidade Pública
Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME

Assunto: Esclarecimentos acerca da apuração da despesa com pessoal em decorrência de alterações na legislação, a exemplo da Lei Complementar nº 178, de 2021.

Senhor Subsecretário,

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. Em janeiro de 2021, foi publicada a Lei Complementar nº 178/2021 que contemplou, no Capítulo IV, as medidas de reforço à responsabilidade fiscal. Essas medidas contemplaram a instituição de um regime extraordinário para o cumprimento dos limites da despesa com pessoal estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), e alterações nos dispositivos da LRF, notadamente no que se refere ao cômputo da despesa total com pessoal.
2. Além disso, a Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, promoveu, dentre outras alterações, a alteração da redação do art. 169, o qual trata da mesma temática.
3. Desse modo, buscando orientar os entes da Federação, levando em consideração sua competência, torna-se necessário que a Secretaria do Tesouro Nacional esclareça pontos relevantes derivados das alterações promovidas na legislação sobre o tema.

DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 178/2021

4. A Lei Complementar nº 178, publicada em 13 de janeiro de 2021, além de estabelecer o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, promoveu alterações em outras legislações, dentre elas a Lei de Responsabilidade Fiscal.
5. No capítulo que trata sobre as medidas de reforço à responsabilidade fiscal, o art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021, transcrito a seguir, instituiu um regime especial para eliminação, em dez anos, a partir do exercício de 2023, do excedente da despesa com pessoal apurado ao final do exercício de 2021.

Art. 15. O Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal ao término do exercício financeiro da publicação desta Lei Complementar estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% (dez por cento) a cada exercício a partir de 2023, por meio da adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23 daquela Lei Complementar, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

§ 1º A inobservância do disposto no caput no prazo fixado sujeita o ente às restrições previstas no § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 2º A comprovação acerca do cumprimento da regra de eliminação do excesso de despesas com pessoal prevista no caput deverá ser feita no último quadrimestre de cada exercício, observado o art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 3º Ficam suspensas as contagens de prazo e as disposições do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, no exercício financeiro de publicação desta Lei Complementar.

§ 4º Até o encerramento do prazo a que se refere o caput, será considerado cumprido o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo Poder ou órgão

referido no art. 20 daquela Lei Complementar que atender ao estabelecido neste artigo.

6. Em relação a esses dispositivos, destacamos inicialmente a suspensão das contagens de prazo e das disposições do art. 23 da LRF, no exercício de 2021. Assim, os Poderes ou órgãos dos entes da Federação não seriam obrigados a adotar medidas para a redução da despesa com pessoal nesse exercício, não sendo aplicadas, nesse caso, as restrições previstas no § 3º do art. 23.

7. Cabe salientar que a análise para fins de ingresso no regime especial de recondução aos limites da despesa total com pessoal, previsto no art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021, terá como base a despesa apurada ao final do exercício. Ou seja, no último quadrimestre ou semestre de 2021, o cálculo da despesa total com pessoal deverá observar integralmente as regras estabelecidas para apuração dessa despesa.

8. Assim, o excedente apurado ao final do exercício de 2021, calculado como percentual da RCL apurada também ao final do mesmo período, deverá ser reduzido em no mínimo 10% em cada exercício a partir do exercício de 2023, de forma que, ao final de 2032, cada Poder ou órgão esteja enquadrado nos limites estabelecidos no art. 20 da LRF. Cabe ressaltar que a verificação da redução ocorrerá no último quadrimestre/semestre de cada ano.

9. Recomenda-se que os entes tenham controle do impacto da variação da RCL na redução do percentual excedente em cada exercício, principalmente em relação às receitas temporárias, de forma a evitar que a redução verificada em um exercício seja decorrente somente do aumento da RCL e não se sustente nos exercícios seguintes.

10. Caso a redução de 10% não tenha sido observada ao final do exercício, e seja realizada no primeiro ou no segundo quadrimestre do exercício seguinte, as restrições do §3º do art. 23 da LRF serão suspensas a partir da constatação da redução. Por outro lado, nos casos em que o Poder ou órgão se enquadrar no limite antes do prazo de 10 anos estabelecido pela Lei, estes passarão a observar, no momento do enquadramento, as contagens de prazo e as disposições do art. 23 da LRF.

11. Importante ressaltar que o disposto no artigo 15 não se aplica aos Poderes ou órgãos que não estiverem com o limite da despesa com pessoal excedido ao final do exercício de 2021. Esses continuam observando as contagens de prazo e as disposições do art. 23 da LRF.

12. O §1º do art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 estabelece, ainda, que a inobservância do disposto no caput do art. 15 sujeita o ente às restrições previstas no § 3º do art. 23 da LRF. Em relação a esse ponto, observamos que a LRF foi alterada para que essas restrições sejam aplicadas ao Poder ou Órgão que estiver descumprindo os limites.

13. Adicionalmente, entende-se que as medidas estabelecidas no art. 22 da LRF não foram suspensas nem flexibilizadas. Dessa forma, o Poder ou órgão que apresente excesso em qualquer momento, inclusive nos quadrimestres de 2021, devem observar as vedações previstas nesse dispositivo, permanecendo dessa forma até o retorno ao limite prudencial.

14. Tendo em vista que o art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 concedeu prazo de dez anos para a eliminação do excedente da despesa com pessoal apurado em 2021, entendemos que este é o momento para a adoção das regras padronizadas para apuração da despesa total com pessoal. Nesse tocante, a STN e os tribunais de contas vêm promovendo discussões, desde 2018, no âmbito do Acordo de Cooperação – ACT nº 01/2018, visando à harmonização de conceitos e procedimentos de gestão fiscal, incluindo os tratados nesta nota técnica.

15. Além das regras estabelecidas no art. 15, as medidas de reforço à responsabilidade fiscal da Lei Complementar nº 178/2021, contaram com as alterações promovidas na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF pelo art. 16. Esses dispositivos explicitaram regras sobre o cômputo da despesa com pessoal que, até então, eram objeto de diferentes interpretações entre os órgãos responsáveis pela apuração e fiscalização do cumprimento dos limites.

16. No entanto, é importante esclarecer que o Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF já adota tais regras nas orientações para a elaboração do Anexo 1 – Despesa com Pessoal do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e apuração da despesa total com pessoal. Assim, as alterações promovidas na LRF apenas corroboram o que consta no MDF, cujas orientações têm como base a própria LRF.

17. Dentre as alterações promovidas pelo art. 16 da Lei Complementar nº 178/2021, no § 2º do art. 18 da LRF, transcrito a seguir, foi incluída, ao final, a expressão “independentemente de empenho”. Entendemos que essa expressão reforça o objetivo inicial do dispositivo, de impedir que a despesas total com pessoal seja reduzida somente pelo fato de não se realizar o empenho de parte dessas despesas.

“Art. 18.

.....
 § 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho.

18. O MDF já contempla orientação para que as despesas devidas no período, que não passaram pela execução orçamentária, sejam consideradas no cálculo da despesa com pessoal, conforme trecho das páginas 509 e 510 da 11ª edição, transcritos a seguir.

Para efeito desse demonstrativo identificam-se como despesas executadas:

*a. as despesas **liquidadas**, assim consideradas por ter ocorrido a entrega do correspondente material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/64;*

*b. as **despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não Processados**.*

*c. despesas **que, indevidamente, não passaram pela execução orçamentária**, mas que preenchem os requisitos para tal, como, por exemplo, a execução da despesa com o salário dos servidores referente ao mês trabalhado.*

Deverá ser apresentada nota explicativa no rodapé do demonstrativo, destacando-se as inclusões ou exclusões de valores no demonstrativo em atendimento ao regime de competência da despesa, como, por exemplo, a inclusão de uma despesa não executada orçamentariamente

(MDF, 11ª edição, p. 509 e 510)

19. Para facilitar a identificação dessas despesas, o demonstrativo da despesa com pessoal da 11ª edição do MDF, válida para o exercício de 2021, passou a apresentar uma linha específica para apresentação dessas despesas, conforme orientações destacadas a seguir:

Despesa com Pessoal não Executada Orçamentariamente

Nessa linha devem ser incluídas as despesas com pessoal que deveriam ser executadas orçamentariamente no período de referência do demonstrativo, mas que não passaram por essa execução. Ressalta-se que os valores registrados nessa linha devem ser detalhados em notas explicativas e que, quando ocorrer a execução orçamentária dos valores aqui registrados, a exclusão das despesas já demonstradas anteriormente também deve ser destacada em nota explicativa.

(MDF, 11ª edição, p. 517)

20. Esclarecemos que o objetivo dessa regra é identificar as despesas com pessoal conhecidas, previstas para serem executadas no exercício, e que deixaram de ser empenhadas, para que elas sejam informadas no momento em que a execução da despesa orçamentária deveria ter ocorrido. Não há a intenção de reproduzir integralmente nessa linha o regime de competência para a despesa com pessoal, o que é possível somente por meio dos registros nas contas patrimoniais.

21. Dessa forma, devem compor essa linha, sempre observando o período de apuração de 12 meses:

- As remunerações mensais conhecidas e devidas, não empenhadas por não haver disponibilidade de caixa, por exemplo.
- As contribuições patronais ao RPPS ou ao RGPS, devidas, não empenhadas ou que tiveram o empenho cancelado em razão de acordos de parcelamento.

22. Também com base nesse entendimento, não devem ser informadas nessa linha:

- A apropriação de 13º terceiro e adicional de férias por competência. Nesses casos, somente se não forem empenhados quando devidos, conforme dispõe a legislação, esses valores deverão ser incluídos nessa linha. Como exemplo, temos a situação de um ente em que legislação determina que uma parcela

do 13º salário será paga em julho. Se esses valores não forem empenhados na época devida, deverão ser informados nessa linha.

- As despesas não conhecidas no momento do fato gerador, reconhecidas posteriormente ao exercício de competência e que serão executadas como DEA.

23. Orientamos que os valores registrados na linha em questão sejam controlados de forma gerencial. O controle gerencial deverá permitir a inclusão desses valores em despesa com pessoal e a exclusão das despesas orçamentárias correspondentes, quando ocorrer a execução orçamentária. Para o exercício de 2022, o PCASP contará com contas de controle para essa finalidade.

24. Outra alteração promovida pela Lei Complementar nº 178/2021 foi a inclusão do § 3º no art. 18 da LRF. Esse dispositivo reforça o entendimento de que deve ser considerada a remuneração bruta do servidor no cálculo da despesa com pessoal, com exceção dos valores já deduzidos para adequação ao teto remuneratório previsto na art. 37, inciso XI, da Constituição Federal. Portanto, não poderá ser deduzido do valor da remuneração, o valor referente à retenção do imposto de renda incidente sobre o salário do servidor, por exemplo.

“Art. 18.

.....
 § 3º Para a apuração da despesa total com pessoal, será observada a remuneração bruta do servidor, sem qualquer dedução ou retenção, ressalvada a redução para atendimento ao disposto no art. 37, inciso XI, da Constituição Federal.” (NR)

25. Esse entendimento já consta no MDF, conforme trechos destacados a seguir da 11ª edição do MDF, válido para o exercício de 2021.

*A despesa total com pessoal compreende o somatório dos gastos do Ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas (despesa bruta com pessoal), **deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF (despesas deduzidas)**.*
 (MDF, 11ª ed., p. 484)

*Na despesa bruta com pessoal, **incluem-se também encargos sociais, como o PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência**. Ressalta-se que não é considerada despesa com pessoal o recolhimento de PIS/PASEP incidente sobre as receitas do ente da federação.*
 (MDF, 11ª ed., p. 490)

Não poderão ser deduzidos: [...]

c) o Imposto de Renda Retido na Fonte, uma vez que, do ponto de vista do ente empregador, o IRRF não é despesa, mas receita tributária. De outra forma, a despesa com a remuneração bruta do servidor, a qual engloba o valor que, em um momento posterior, será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal.
 (MDF, 11ª ed., p. 494)

26. A Lei Complementar nº 178/2021 também promoveu alterações no art. 19 da LRF. Essas alterações tiveram como objetivo esclarecer que, para apuração da despesa total com pessoal, somente podem ser deduzidas as despesas com inativos e pensionistas custeadas com recursos transferidos ao RPPS com o objetivo de promover o equilíbrio atuarial, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo Federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores público, ou seja, a Secretaria de Previdência - SPREV do Ministério da Economia. Além disso, o § 3º reforça esse entendimento, deixando claro que é vedada a dedução da parcela custeada com recursos aportados para a cobertura do déficit financeiro dos regimes de previdência.

“Art. 19.

.....
 § 1º

.....
 VI - com inativos e pensionistas, ainda que pagas por intermédio de unidade gestora única ou fundo previsto no art. 249 da Constituição Federal, quanto à parcela custeada por recursos provenientes:

c) de transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos.

.....
 § 3º *Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, é vedada a dedução da parcela custeada com recursos aportados para a cobertura do déficit financeiro dos regimes de previdência.*” (NR)

27. Esse entendimento já consta no MDF, pois decorre do objetivo da LRF de incentivar o equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS e, portanto, para o cálculo da despesa total com pessoal, permite a dedução somente das despesas com inativos e pensionistas que forem custeadas com recursos próprios do RPPS. As orientações sobre essas deduções estão no item “04.01.02.02 - Despesas deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal para cálculo da Despesa Total com Pessoal”, que inicia na pag. 493 da 11ª edição do MDF.

04.01.02.02 Despesas deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal para cálculo da Despesa Total com Pessoal

No demonstrativo em referência serão deduzidas (não computadas) apenas as seguintes despesas com pessoal, desde que tenham sido inicialmente consideradas:

[...]

d) com inativos, considerando-se também os pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Não poderão ser deduzidos:

a) as despesas com pessoal inativo e pensionista, custeadas com recursos não vinculados;

[...]

(MDF, 11ª edição, p. 493)

28. Na sequência, no subtítulo 2 desse item, o MDF apresenta o entendimento acerca dos recursos considerados próprios do RPPS, para fins de dedução das despesas com inativos e pensionistas na apuração da despesa total com pessoal. Em síntese, conforme disposto no MDF, são consideradas receitas vinculadas ao RPPS:

- As contribuições dos segurados.
- As contribuições patronais.
- As receitas referentes à compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição.
- Receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado, inclusive, o produto da alienação de bens, direitos e ativos, destinadas promoção do equilíbrio atuarial, conforme previsão legal.
- Receitas provenientes do aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, conforme regras estabelecidas pela SPREV.

29. Esse subtítulo também apresenta esclarecimentos sobre as regras estabelecidas pela SPREV/ME para o equacionamento do déficit atuarial e o conseqüente impacto na apuração da despesa total com pessoal. Destacamos a seguir alguns trechos desse subtítulo, que se inicia na pag. 495 da 11ª edição do MDF.

Para os RPPSs que ainda não tenham promovido o equilíbrio financeiro e atuarial e apresentem déficits financeiros em todos os exercícios, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo tesouro do ente para fazer face ao déficit do exercício (déficit financeiro) ou repassados para constituição de reserva financeira não podem ser deduzidas para o cálculo da despesa com pessoal líquida. Essas despesas constituem a parcela da despesa com inativos de responsabilidade do ente federado, e, portanto, devem fazer parte do cômputo da despesa total com pessoal. [...]

O mesmo acontece com o Plano Financeiro dos regimes que tenham optado pela segregação das massas. Nesse caso, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo ente para a

cobertura da insuficiência do Plano Financeiro não poderão ser deduzidas da despesa bruta com pessoal. Nas situações em que houve a segregação das massas do RPPS, a parte financeira, via de regra deficitária, necessita dos aportes financeiros do tesouro do ente, que devem ser repassados de forma extraorçamentária. Ao optar pela segregação das massas, de acordo com as regras da previdência, não há de se falar em promover o equilíbrio atuarial do plano financeiro e, portanto, os recursos repassados para esse plano, independente da forma contábil utilizada, são considerados cobertura de déficit financeiro.

Ressalta-se que os recursos aportados no regime de previdência somente poderão ser considerados recursos próprios do RPPS quando houver a instituição formal de algumas das formas de equilíbrio estabelecidas na Portaria MPS nº 403. Se não houver a instituição legal de um plano de amortização conforme as regras estabelecidas na citada portaria, qualquer aporte de recursos no RPPS será considerado aporte para cobertura de déficit financeiro ou constituição de reserva para essa mesma finalidade em outro exercício. Nesse caso, as despesas custeadas com esses aportes não poderão ser deduzidas para o cálculo da despesa total com pessoal.

Nas situações em que algumas das medidas de equilíbrio não tenham sido implementadas, o fato de vincular recursos ao RPPS tem o mesmo significado de fazer o aporte financeiro nos casos de déficit. A diferença nesse caso é que, ao invés do recurso ir para o tesouro do ente e depois ser repassado ao RPPS, o recurso está sendo direcionado diretamente ao RPPS. No entanto, a essência do fato não se modificou, ou seja, essa execução tem o mesmo significado de uma arrecadação feita pelo tesouro do ente e, em seguida, um repasse financeiro para o RPPS.

(MDF, 11ª edição, p. 495-498)

30. Em atendimento ao disposto na alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, a SPREV/ME publicou a Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME, com esclarecimentos sobre as transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial dos RPPS. Essa nota técnica também indica em quais situações as despesas com aposentadorias e pensões por morte podem ser deduzidas para cômputo da despesa com pessoal. Destacamos a seguir a conclusão da citada nota técnica.

XI - CONCLUSÃO

85. Ante todo o exposto, pode-se concluir que as transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial dos regimes próprios de previdência social, de que trata a alínea "c" do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, na redação dada pela LC nº 178, de 2021, são representadas pelos seguintes recursos do Tesouro do ente federativo (transferidor) para o RPPS (recebedor):

a) contribuição previdenciária patronal normal/ordinária instituída em lei do ente federativo e fundamentada em avaliação atuarial do RPPS (tanto para regime sem segregação da massa, quanto, em caso de segregação da massa, para o Fundo em Repartição e para o Fundo em Capitalização);

b) contribuição previdenciária patronal suplementar/extraordinária prevista em lei do ente federativo, fundamentada em avaliação atuarial do RPPS e integrante de plano de equacionamento de déficit atuarial do regime; ou seja, desde que haja no âmbito do RPPS a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de déficit estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018 (essa contribuição se aplica tanto para RPPS sem segregação, quanto para RPPS com segregação da massa, nesse caso, somente para o Fundo em Capitalização);

c) aportes periódicos de recursos previstos em lei do ente federativo, fundamentados em avaliação atuarial do RPPS e integrantes de plano de equacionamento de déficit atuarial do regime; ou seja, desde que haja a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de déficit estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018, e sejam atendidos os critérios estabelecidos pela Portaria MPS nº 746, de 2011 (esses aportes se aplicam tanto para RPPS sem segregação da massa, quanto para RPPS com segregação da massa, nesse caso, somente para o Fundo em Capitalização);

d) recursos gerados em decorrência dos aportes ao RPPS de bens, direitos e demais ativos ou para instituição de fundos de que trata o art. 249 da Constituição Federal, desde que os aportes desses bens, direitos e ativos sejam previstos em lei do ente federativo, sejam considerados na avaliação atuarial do RPPS e integrantes de plano de equacionamento de déficit atuarial do regime; ou seja, desde que haja a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de déficit estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018 (esses aportes se aplicam tanto para RPPS sem segregação da massa, quanto para RPPS com segregação da massa, nesse caso, somente para o Fundo em Capitalização); e

e) recursos do Fundo em Capitalização utilizados para pagamento dos benefícios do Fundo em Repartição, em caso de revisão da segregação da massa com a transferência de recursos do Fundo em Capitalização para o Fundo em Repartição, prevista na Portaria MF nº 464, de 2018, pela Portaria SEPRT/ME nº 3.725, de 2021, que mantém a fonte de recursos originária dos montantes transferidos, bem como em caso de extinção da segregação ou remodelagem atuarial do RPPS com a criação de fundos garantidores ou de oscilação de riscos.

86. Assim, as despesas com aposentadorias e pensões por morte custeadas com os referidos recursos, considerados recursos vinculados ao RPPS quando houver a instituição formal de algumas das formas de equacionamento de déficit estabelecidas na Portaria nº 464, de 2018, poderão ser dedutíveis para fins da despesa bruta com pessoal, nos termos da alínea “c” do inciso VI do § 1º do art. 19 da LRF, e repercutir no limite fiscal, desde que observados as normas e procedimentos estabelecidos pela STN relativas ao cumprimento da LRF.

87. Se não houver a instituição legal de um plano de amortização conforme as regras estabelecidas na Portaria MF nº 464, de 2018, qualquer aporte de recursos ao RPPS será considerado aporte/transferência para cobertura de déficit financeiro ou constituição de reserva para essa mesma finalidade em outro exercício. Em caso de RPPS com segregação da massa, qualquer aporte/transferência para pagamento dos benefícios do Fundo em Repartição, que não sejam os recursos relativos à contribuição patronal atuarialmente estabelecida para cobertura do custo normal, será considerado como recurso aportado para a cobertura do déficit financeiro, ou seja, das insuficiências provocadas pelas contribuições destinadas ao Fundo, mesmo se proveniente de bens, direitos e ativos a ele vinculados.

88. Ressalte-se que a não observância dos requisitos para que ocorra a revisão dos planos de custeio, da segregação da massa, da extinção da segregação ou da implantação de demais modelagens atuariais com vistas ao financiamento dos benefícios a serem pagos pelo RPPS, não exige a necessidade do ente federativo e do órgão ou entidade gestora do regime de verificação do atendimento aos pressupostos que garantam a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial e da adoção de medidas relacionadas à constatação de irregularidades por esta Secretaria de Previdência e pelos Tribunais de Contas.

31. Outra alteração promovida na LRF foi a inclusão do § 7º no art. 20. Esse dispositivo reforçou o entendimento de que as despesas com inativos e pensionistas dos Poderes e órgãos devem integrar o cômputo da despesa total com pessoal dos respectivos Poderes e órgãos.

“Art. 20.

.....
 § 7º Os Poderes e órgãos referidos neste artigo deverão apurar, de forma segregada para aplicação dos limites de que trata este artigo, a integralidade das despesas com pessoal dos respectivos servidores inativos e pensionistas, mesmo que o custeio dessas despesas esteja a cargo de outro Poder ou órgão.” (NR)

32. O MDF já contempla orientações nesse sentido, inclusive em relação à segregação, por Poder ou órgão das contribuições patronais ao RPPS, conforme trechos destacados a seguir.

Todos os poderes e órgãos disciplinados no art. 20 da LRF devem apresentar, no seu demonstrativo, a parcela das despesas com inativos vinculados a esse poder ou órgão. Para permitir a elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal com essas informações, o RPPS deverá manter registros destacados das receitas e despesas de cada um dos Poderes. O RPPS deve, ainda, ter condições de fornecer as informações necessárias que possibilitem ao respectivo Poder ou órgão utilizar tais informações para fins de elaboração do seu RGF,

mediante apuração dos valores brutos de inativos e pensionistas, assim como do montante de inativos e pensionistas pagos com recursos do RPPS.

(MDF, 11º edição, p. 483)

As contribuições patronais do RPPS devem ser segregadas, por Poder ou órgão, na contabilidade, permitindo a identificação dos valores referentes a cada um desses poderes e órgãos para a elaboração do demonstrativo de cada um deles.

(MDF, 11º edição, p. 515)

Ressalta-se que as despesas com pessoal inativo e pensionistas devem ser segregadas por poder ou órgão, na contabilidade, de forma que sejam identificadas as despesas vinculadas a cada poder ou órgão, e seja possível a inclusão desses valores em seus demonstrativos.

(MDF, 11º edição, p. 516)

33. Ressaltamos a orientação para que os RPPS tenham condições de fornecer as informações que permitam a cada Poder ou órgão apresentar as despesas brutas com inativos e pensionistas e as deduções possíveis nos seus demonstrativos para fins de apuração da despesa total com pessoal e verificação do cumprimento dos limites. Observamos que não há regra estabelecida sobre o rateio das contribuições de cada Poder ou órgão para fins de dedução das despesas. Portanto os critérios para esse rateio e para o controle desses recursos serão definidos pelos entes e pelos respectivos tribunais de contas.

34. Por fim, a Lei Complementar nº 178/2021 promoveu alterações no § 3º do art. 23 da LRF. De acordo com a nova redação desse parágrafo, se não ocorrer a redução do excedente da despesa com pessoal no prazo estabelecido, as restrições previstas nos incisos desse parágrafo não mais se aplicam ao ente, mas ao Poder ou órgão que não alcançar essa redução. A redação do inciso III do § 3º também foi alterada e, a partir de então, na vedação da contratação de operações de crédito está ressalvado o pagamento da dívida mobiliária e não somente o refinanciamento da dívida mobiliária.

Art. 23.

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá:

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

35. Destacamos também a alteração efetuada no art. 169 da Constituição Federal, transcrito a seguir, por meio da Emenda Constitucional nº 109, de 2021, deixando claro que o limite para a despesa com pessoal a ser estabelecido em lei complementar abrange também as despesas com pensionistas. Essa alteração teve como objetivo eliminar as divergências em relação à composição dos limites da despesa com pessoal estabelecido na LRF. De acordo com o disposto no art. 18 da LRF, entende-se como despesa total com pessoal o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas.

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não pode exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

36. Em razão dessas alterações promovidas na legislação relacionada ao cálculo da despesa com pessoal para fins de cumprimento dos limites estabelecidos, a Secretaria do Tesouro Nacional tem recebido questionamentos acerca do procedimento adequado para a apuração da despesa total com pessoal nos primeiros quadrimestres do exercício corrente (1º e 2º quadrimestres de 2021), que congregam despesas executadas no exercício anterior. A principal dúvida refere-se à adoção das novas regras de modo uniforme para todo o período abrangido pelo demonstrativo, ou apenas para os quadrimestres posteriores à publicação da Lei Complementar nº 178/2021.

37. Nesse sentido, cabe destacar, conforme exposto nos parágrafos anteriores e na Nota Informativa SEI nº 4076/2021/ME, que o Manual de Demonstrativos Fiscais já utiliza, nas orientações de preenchimento do Anexo 1 – Despesa com Pessoal, do Relatório de Gestão Fiscal - RGF, as regras agora explícitas na Lei. Assim, as alterações promovidas na LRF apenas corroboram o que já consta no MDF, de

modo que não há alteração substancial na forma de apuração da despesa total com pessoal de acordo com as regras estabelecidas pela STN.

38. Outrossim, ainda que determinado ente federativo ou determinado Poder ou órgão utilizasse critério distinto para a apuração da DTP até a data da publicação da Lei, constitui boa prática contábil a utilização de critério uniforme para todo o período abrangido pelo demonstrativo.

39. Entendemos não se tratar de aplicação retroativa da Lei, mas da aplicação, de modo uniforme, do regramento estabelecido a partir do primeiro demonstrativo elaborado após a publicação da Lei. Assim, destaca-se que não há necessidade de republicação dos relatórios referentes ao 2º e ao 3º quadrimestre de 2020.

40. Em relação à geração automática do demonstrativo no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), cabe destacar que o sistema utiliza, para os quadrimestres anteriores, as informações já homologadas. Assim, caso a informação homologada nos quadrimestres anteriores reflita procedimento distinto daquele constante no Manual, o ente deverá promover o ajuste manualmente.

41. Independentemente do procedimento adotado pelo Poder ou órgão, este deve ser explicitado em notas explicativas, de modo a permitir a adequada compreensão das informações pelo usuário dos demonstrativos.

DAS DEMAIS REGRAS RELACIONADAS AO CÁLCULO DA DESPESA COM PESSOAL, COM VIGÊNCIA A PARTIR DO EXERCÍCIO DE 2022

42. Algumas regras relacionadas ao cálculo da despesa com pessoal foram estabelecidas com vigência a partir do exercício de 2022. No entanto, com a instituição do regime especial para a eliminação do excedente da despesa com pessoal por meio do art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021, conforme já exposto, recomenda-se que tais regras sejam adotadas no exercício de 2021.

43. Uma dessas regras refere-se às despesas com pessoal das organizações sociais relacionadas à atividade finalística do ente da federação. De acordo com o disposto na 11ª edição do MDF, devem ser incluídas no cálculo da despesa total com pessoal, as despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, incluindo as despesas com pessoal das organizações da sociedade civil (OSC), quando essas organizações administram estruturas pertencentes à administração pública ou têm a totalidade ou a maior parte das suas despesas custeadas pelo poder público, devem compor a despesa total com pessoal.

44. A Portaria STN nº 377/2020 estabeleceu prazo para que a STN definisse as rotinas e contas contábeis, bem como as classificações orçamentárias, com a finalidade de tornar possível a operacionalização do adequado registro dos montantes das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública. Essas definições foram realizadas por meio da Nota Técnica SEI nº 45799/2020/ME, publicada em outubro de 2020.

45. Essa nota técnica estabeleceu os critérios para a identificação de quais despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta devem ser incluídas no cálculo da despesa com pessoal para fins de cumprimento dos limites estabelecidos na LRF e definiu a forma de contabilização dessas despesas. Dentre essas regras, está a definição de que em relação às organizações sociais e outras entidades que firmaram contrato de gestão com o poder público, do total de recursos transferidos, será necessário identificar o valor utilizado no custeio das despesas com pessoal relacionadas à atividade finalística do ente da Federação para que esse valor seja incluído no cômputo da despesa com pessoal.

46. A Portaria STN nº 377/2020 permitiu que, até o final de 2021, os montantes não sejam levados em consideração no cômputo da despesa total com pessoal do ente contratante, sendo plenamente aplicáveis a partir do exercício de 2022 as regras definidas, conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais vigente. No entanto, considerando a instituição do regime especial para a eliminação do excedente da despesa com pessoal disposto no art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021, recomenda-se que as despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, incluindo a

despesa com pessoal das organizações sociais relacionadas à atividade finalística do ente da Federação, sejam incluídas na despesa com pessoal já em 2021.

47. Ressaltamos que o prazo estabelecido na Portaria não será alterado, sendo facultado ao ente realizar o cômputo a partir do exercício de 2022. Entretanto, diante da novidade legal e, considerando que a inclusão destas despesas pode ter expressivo impacto no valor (absoluto e percentual) da despesa com pessoal, recomenda-se que o ente envie esforços para considerar tais despesas ainda em 2021.

48. Considerando ainda a eventual necessidade de captação e registro das informações, entende-se que esta inclusão poderá ser realizada até o último quadrimestre do exercício, incluindo o montante referente aos 12 meses que compõem o demonstrativo.

49. Outra regra que merece destaque refere-se ao cálculo da Receita Corrente Líquida – RCL. Durante os trabalhos do Grupo de Trabalho de Harmonização de Conceitos e Procedimentos de Gestão Fiscal do ACT nº 01/2018, conforme consta no 1º Relatório Parcial elaborado pelo Grupo de Trabalho, concluiu-se que a discussão sobre a inclusão ou não dos rendimentos de aplicações financeiras do RPPS no cálculo da RCL deveria ser levada novamente para a CTCONF.

50. O tema foi apresentado para deliberação na 30ª Reunião da CTCONF, realizada em maio de 2021, sendo aprovada a inclusão no MDF do entendimento de que os rendimentos de aplicação financeira dos recursos do RPPS não integrem o cômputo total da RCL, uma vez que são valores atrelados aos recursos do RPPS que, por definição da LRF, não integram o cálculo da RCL.

51. Tendo em vista o potencial impacto da exclusão desses rendimentos no valor relativo da despesa com pessoal e, considerando a necessidade de identificação, ao final do exercício de 2021 do excedente a ser eliminado conforme as regras instituídas pelo art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021, recomendamos que os rendimentos de aplicação financeira dos recursos do RPPS sejam deduzidos do cálculo da RCL já em 2021.

CONCLUSÃO

52. Diante da relevância do assunto, bem como da necessidade em harmonizar entendimentos entre os Poderes e órgãos dos entes da Federação, cumprindo com os mandamentos legais, sugere-se que seja dada publicidade a esta Nota Técnica.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

ANA KAROLINA ALMEIDA DIAS HAMANN

Gerente de Normas e Procedimentos de Gestão Fiscal

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

CLAUDIA MAGALHÃES DIAS RABELO DE SOUZA

Coordenadora de Suporte às Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

De acordo. Encaminhe-se ao Subsecretário de Contabilidade Pública para apreciação e deliberação.

Documento assinado eletronicamente

RENATO PEREZ PUCCI

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

Ciente. De acordo.

Publique-se.

Documento assinado eletronicamente

HERIBERTO HENRIQUE VILELA DO NASCIMENTO

Subsecretário de Contabilidade Pública



Documento assinado eletronicamente por **Claudia Magalhaes Dias Rabelo de Sousa, Coordenador(a) de Suporte às Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação**, em 02/07/2021, às 11:25, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Renato Perez Pucci, Coordenador(a)-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação**, em 02/07/2021, às 11:27, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ana Karolina Almeida Dias, Gerente de Normas e Procedimentos de Gestão Fiscal**, em 02/07/2021, às 11:42, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, Subsecretário(a) de Contabilidade Pública**, em 02/07/2021, às 12:43, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **16925369** e o código CRC **96408CA9**.